



企业物流 成本计算与评价

国家标准GB/T 20523-2006《企业物流成本构成与计算》应用指南

**The Calculation and
Evaluation of Enterprise Logistics Cost**

冯耕中 李雪燕 汪应洛 汪寿阳 著



机械工业出版社
China Machine Press



企业物流 成本计算与评价

国家标准GB/T 20523-2006《企业物流成本构成与计算》应用指南

**The Calculation and
Evaluation of Enterprise Logistics Cost**

冯耕中 李雪燕 汪应洛 汪寿阳 著



机械工业出版社
China Machine Press

本书以国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》为基本依据,详细描述了企业物流成本的构成和分类以及计算方法;选择生产(制造)企业、流通(商贸)企业、物流企业三类典型企业实例,详细描述了企业物流成本数据的计算过程;在企业物流成本数据计算的基础上,给出了企业物流成本分析和评价的基本方法。本书可以作为国家标准《企业物流成本构成与计算》的应用指南,适用于从事物流管理工作的有关人员,也可以作为高等学校相关专业的教材。

版权所有,侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目(CIP)数据

企业物流成本计算与评价:国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》应用指南/冯耕中等著. —北京:机械工业出版社,2007.3

ISBN 978-7-111-20724-5

I. 企… II. 冯… III. ① 企业管理—物流—成本计算—国家标准—指南 ② 企业管理—物流—经济评价—国家标准—指南 IV. F273.4-65

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第005443号

机械工业出版社(北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037)

责任编辑:石美华 程琨

北京瑞德印刷有限公司印刷·新华书店北京发行所发行

2007年3月第1版第1次印刷

170mm×242mm·16.5印张

定价:48.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线:(010) 68326294

投稿热线:(010) 88379007

作者简介

冯耕中 博士，西安交通大学管理学院教授、博士生导师、西安交通大学电子商务研究中心主任；中国科学院研究生院管理学院兼职教授；中国物流学会副会长；全国物流标准化技术委员会（SAC/TC269）委员，中国物流与采购联合会物流企业综合评估委员会委员；入选教育部“新世纪优秀人才支持计划”。

李雪燕 青岛市住房公积金管理中心高级会计师、注册会计师；西安交通大学管理学院工商管理硕士（MBA）。

汪应洛 院士，中国工程院院士；西安交通大学管理学院名誉院长、教授、博士生导师；《Computer and IE Journal》杂志国际编委、International IE Society 常务理事、《管理工程学报》杂志编委会主任、《工业工程》杂志编委会主任。

汪寿阳 博士，中国科学院数学与系统科学研究院研究员、博士生导师、副院长，中国科学院管理、决策与信息系统重点实验室主任，中国科学院研究生院管理学院副院长；中国系统工程学会副理事长、中国运筹学会副理事长、International Society of Knowledge and Systems Sciences 等3个国际学术组织的执行理事、理事；国内外二十余所大学的兼职教授、名誉教授。

○ 前 言 ○

现代物流作为一种先进的组织方式和管理技术,被世界各国广泛采用,并形成一种新兴产业,在国民经济发展中发挥着重要作用。随着社会物流需求的不断增大,我国物流业已从起步阶段进入到了快速发展阶段。在现代物流蓬勃发展的同时,一些典型的管理问题和理论研究问题也逐渐暴露出来。企业物流成本管理就是其中一个典型的内容。

首先,从理论上讲,物流成本涵盖了企业从原材料供应开始一直到将商品送到消费者手中所发生的全部物流费用。而在现实实践中,由于企业经营过程中物流活动渗透到各项经营活动之中,我国现行企业会计制度中没有单独考虑到物流成本的问题,物流成本的各个项目分散在企业成本核算的不同会计科目中,所以决策者从现行的会计系统中很难获得准确的物流成本数据。而且物流成本往往具有很大的隐蔽性。在我国企业内部,人们往往比较重视运输费、仓储费、搬运费等显性成本,对物流环节所消耗的资金利息、原料积压、跌价损失、设施投入、设备折旧、人员培训这些隐性成本,特别是物流组织不当所导致的风险,甚至包括由于效率低下而增加的时间成本,还缺乏足够的认识。在这种情形下,企业希望通过压缩物流成本、挖掘第三利润源泉就成为无源之水、无本之木。

其次,在降低成本的压力下,许多生产流通企业都在寻求第三方物流企业来外包物流业务,以求达到降低物流成本的目的。据中国仓储协会连续六次中国物流市场供需状况调查显示,约50%的生产企业和商业企业有意愿将所有的自理物流业务外包给第三方物流企业。但是在实际经营中,由于物流成本没有被列入企业财务制度,不同企业的物流成本的计算范围和计算方式各不相同,作为物流业务外包的甲方和乙方往往存在着在同一业务上物流成本计算口径不一致的问题,从而给企业之间的合作带来巨大的障碍。

最后,物流成本管理工作在我国刚刚引起重视。在漫长的历史发展过程中,由于经济、社会多方面的原因,物流活动的管理一直在生产和流通过程中处于从属地位。直到进入20世纪80年代甚至90年代,面对全球激烈的市场竞争,人们才开始把探寻利润的目光从生产领域转向非生产领域,物流成本管理工作才开始逐

步受到重视。

发达国家都有自己的物流成本分析模式,以供政府和企业决策之用。例如,日本影响较大的物流成本核算类国家标准是日本运输省在1977年制定的《物流成本计算统一标准》,统一了物流成本核算口径;随后,1992年日本通产省公布了《物流成本计算活用指南》。1996年,日本中小企业厅发布了《简单易懂的物流成本计算指南》;2000年,中小企业厅再次发布了《物流成本计算指南——不同行业》。日本最新的物流成本计算标准是2003年中小企业厅颁布的《物流作业成本法物流成本计算,效率化指南》,该指南分解说集、事例集、用语集和应用软件,这一标准对中小企业应用新的成本管理方法核算物流成本起到了很好的推进作用。应该说,发达国家物流管理的高效率与其物流成本管理工作的推广是分不开的。

我国在借鉴国外先进物流技术的同时,也亟需借鉴国外先进的物流成本管理方法,根据我国的具体国情,建立一套统一的企业物流成本计算体系。为了解决我国物流管理实践中存在的这些基础性问题,受全国物流标准化技术委员会(SAC/TC269)委托,2004年我们有幸承担了物流成本核算体系标准化的研究任务,组织课题组开展工作,并于2005年由国家标准化管理委员会正式立项为国家标准化项目。经过两年多的深入研究和课题组的共同努力,在广泛征求相关院校会计、物流管理专家、相关企业财务总监、物流管理人员乃至一线会计人员意见的基础上,数易其稿,于2006年7月完成国家标准《企业物流成本构成与计算》的编制工作并通过了专家审查会的审查,于2006年9月由国家标准化管理委员会批准发布。

国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》建立了一套涵盖物流成本项目、物流范围和物流成本支付形态三个维度的物流成本计算体系,以求客观、清晰地界定和计算企业物流成本,使该标准既切合我国企业的实际情况,又与国际接轨,使国内外同类企业物流成本的比较成为可能。

虽然国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》的编制工作已经完成,但是作为该标准的主要起草人,我们并没有感到轻松。一项国家标准的文稿更多地描述了一种规则,它不是一部著作或一本教科书,要想使它在实践中真正发挥作用,关于标准的解释和补充说明则更为重要。另外,国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》重点在于讲述物流成本的构成与计算两项内容,告诉企业物流成本的范围、内涵以及计算过程,而对于一个企业来说,物流成本数据计算出来后,真正的效益将来源于对物流成本的数据进行分析和评价并改进管理而后获得的。基于上述想法,在该项国家标准正式报批后,我们开始着手本书的写作工作。

与国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》相比,本书的内容

主要集中在企业物流成本的实例计算和评价分析两项内容上。总体上讲,本书的特色具体表现在如下几个方面:

① 以国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》为基本依据,进行企业物流成本的计算。

② 选择生产(制造)企业、流通(商贸)企业、物流企业三类典型企业实例,根据国家标准《企业物流成本构成与计算》的思想和原理,详细地描述了企业物流成本数据的计算过程,从而告诉读者在自己的企业中如何具体应用该项国家标准。

③ 在企业物流成本数据计算的基础上,给出了企业物流成本分析和评价的基本方法,并给出若干典型实例加以示范,从而帮助读者充分发挥物流成本管理的作用,在企业运营实践中最终获得经济效益。

作为国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》的主要起草人,同时作为本书的作者,我们希望本书能发挥以下两个方面的作用:

① 作为国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》的应用指南,同时也作为该项国家标准的必要补充和内容扩展,真正为该项国家标准的推广和应用起到积极的促进作用。

② 2004年由国家发展和改革委员会与国家统计局组织实施了《社会物流统计制度及核算表式(试行)》,旨在统计社会各行业的物流总成本以改善我国宏观物流管理,衷心希望国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》的编制和本书的出版能够促进企业物流成本核算体系的形成,从而为社会物流统计制度的顺利实施奠定微观基础。

在国家标准GB/T 20523—2006《企业物流成本构成与计算》的编制过程中以及本书的写作过程中,中国物流与采购联合会常务副会长丁俊发研究员、中国物流与采购联合会副会长和全国物流标准化技术委员会副主任委员戴定一研究员、全国物流标准化技术委员会孟国强秘书长和黄久久副秘书长对我们的工作提出了很多宝贵的意见和建议并提供了多方面的支持,在此表示衷心的感谢。

机械工业出版社华章分社为本书的写作提供了多方面的支持,王磊、王颖和石美华三位编辑对本书的编写提供了极大的帮助,在此表示真诚的感谢。

鉴于物流成本管理是一项起步不久、正在发展中的研究课题,是一类理论与实践并重的问题,书中的不妥之处在所难免,敬请各位读者不吝赐教。

○ 目 录 ○

作者简介

前言

第1章 物流成本管理概述	1
1.1 物流成本内涵	1
1.1.1 物流成本的含义	1
1.1.2 物流成本的特征	3
1.2 物流成本相关理论学说	6
1.2.1 “黑大陆”学说	6
1.2.2 物流成本冰山学说	6
1.2.3 “第三利润源”学说	7
1.2.4 效益背反理论	8
1.2.5 成本中心学说	10
1.3 物流成本管理的发展	10
1.4 物流成本管理的意义及主要内容	14
1.4.1 物流成本管理的意义	14
1.4.2 物流成本管理的主要内容	15
第2章 物流成本构成与分类	19
2.1 社会物流成本构成	19
2.1.1 美国社会物流成本的构成	20
2.1.2 欧洲社会物流成本的构成	21
2.1.3 日本社会物流成本的构成	21
2.1.4 我国社会物流成本的构成	22
2.2 企业物流成本构成与分类	23
2.2.1 企业物流成本构成	24
2.2.2 企业物流成本分类	33

第3章 企业物流成本计算	43
3.1 企业物流成本计算的意义及常见的问题	43
3.1.1 企业物流成本计算的意义	43
3.1.2 企业物流成本计算常见的问题	45
3.2 企业物流成本计算的内容和前提条件	46
3.2.1 企业物流成本计算的内容	46
3.2.2 企业物流成本计算的前提条件	46
3.3 企业物流成本计算的要求和成本计算对象的确定	47
3.3.1 企业物流成本计算的要求	47
3.3.2 企业物流成本计算对象	49
3.4 企业物流成本计算方法	51
3.4.1 企业物流成本计算思路	51
3.4.2 物流成本计算科目及账户设置	53
3.4.3 物流成本计算步骤	55
3.5 企业间接物流成本分配	56
3.5.1 作业成本法概述	56
3.5.2 作业成本法与传统成本计算制度的比较	58
3.5.3 作业成本法的计算思路	59
3.5.4 运用作业成本法分配间接物流成本	64
3.5.5 运用作业成本法分配和计算企业物流成本应注意的问题	70
3.6 企业物流成本表	76
3.6.1 企业物流成本主表	76
3.6.2 企业自营物流成本支付形态表	79
3.7 物流成本计算应遵循的基本策略	82
3.7.1 明确物流成本是“物流”和“成本”概念的整合	82
3.7.2 物流成本计算应满足适度准确的要求	82
3.7.3 物流成本计算需发挥部门合力	82
3.7.4 物流成本计算水平和物流成本值成正比	83
3.7.5 不同类型企业物流成本计算内容有所不同	84
3.7.6 物流成本计算与现行会计制度和社会物流统计制度形成互补关系	84
第4章 企业物流成本计算案例分析	87
4.1 生产制造企业物流成本计算及企业物流成本表填写	87

4.2 流通企业物流成本计算及企业物流成本表填写	104
4.2.1 C公司物流成本计算及物流成本表的填写	104
4.2.2 D公司物流成本计算及物流成本表的填写	120
4.3 物流企业物流成本计算和物流成本表的填写	144
4.3.1 B公司物流成本计算和物流成本表的填写	144
4.3.2 E公司物流成本计算和物流成本表的填写	155
第5章 企业物流成本评价	165
5.1 企业物流成本评价概述	165
5.1.1 企业物流成本评价的特点、目的和一般步骤	165
5.1.2 企业物流成本评价的基本方法	167
5.2 物流成本结构分析	176
5.2.1 物流成本结构分析的基本思路	176
5.2.2 物流成本项目结构分析	177
5.2.3 物流范围成本结构分析	186
5.2.4 物流成本支付形态结构分析	191
5.3 物流成本增减变动分析和趋势分析	197
5.3.1 物流成本增减变动分析和趋势分析的基本思路	197
5.3.2 物流成本增减变动分析	198
5.3.3 物流成本趋势分析	207
5.4 物流成本比率分析	212
5.4.1 物流成本比率分析的基本思路	212
5.4.2 物流成本与数量指标的比率分析	213
5.4.3 物流成本与成本费用类指标的比率分析	216
5.4.4 物流成本与收入类指标的比率分析	221
5.4.5 物流成本与利润类指标的比率分析	223
第6章 企业物流成本评价案例分析	227
6.1 生产制造企业物流成本评价	227
6.2 流通企业物流成本评价	236
6.3 物流企业物流成本评价	243
参考文献	253
后记	254

第 1 章

物流成本管理概述

1.1 物流成本内涵

1.1.1 物流成本的含义

随着现代物流业发展所带来的巨大的商机和增值的潜力，人们的物流管理意识逐渐增强，对物流成本的关心日益加大。了解物流成本构成，计算物流成本数额，实施科学物流成本管理，成为物流管理的重要内容之一。纵观物流业的发展，由重视功能到重视成本，再到重视服务，物流管理发展的步伐始终没有停滞，而物流管理的核心是物流成本管理，物流成本既是物流管理的手段，又是衡量物流运作绩效的工具。物流成本之所以具有这些特点，一是因为物流成本忠实地反映着物流活动的实态；二是因为物流成本能成为评价所有物流活动的共同尺度。^[1]那么，物流成本其内涵是什么？又包括哪些内容？

研究物流成本，了解物流成本内涵，首先应界定是哪一层次的物流成本。观察和分析不同层次的物流成本，因角度不同，对物流成本的认识也就不同，物流成本的内涵也不完全相同。从实体经济角度看，物流经济活动及其衍生出的物流成本几乎无处不在，并且随着产业分工的细化和产业链条的拉长，使得物流时间、物流成本在产品总时间和总成本中所占的比重不断提高，使得物流成本核算不仅越来越重要，而且越来越复杂，对物流状况的客观描述越来越困难。在这种情形下，物流成本研究需要区分层次。按照人们对物流成本认识和管理角度不同，物流成本分为宏观物流成本、中观物流成本和微观物流成本三个层次。

1. 宏观物流成本

宏观物流成本又称为社会物流成本,目前,学术界并没有明确的定义。学者宋则、常东亮在《中国物流成本前沿问题考察报告》中认为,“宏观物流成本指的是全社会在一定时间范围内,为了消除时间和空间障碍而发生的有价值的商品运动和静止行为所耗费的成本开支总额”。具体包括有形的物流成本和无形的资金成本的总和。社会物流成本是从国民经济总量的角度出发,分析国内物流活动的总开支水平,常见的指标是国内物流成本与一国GDP的比例,该比例越小,说明其物流业越发达。

目前,各国对社会物流成本的测算方法各不相同。理论上,社会物流成本数据应该由成千上万个微观企业数据累积叠加而成,但在实践中,由于物流系统的开放性和企业边界的模糊性,导致微观求和的方法行不通。我国于2005年建立了社会物流统计公报制度,根据国家发改委、国家统计局、中国物流与采购联合会对2005年中国社会物流统计公报,我国目前的社会物流总成本与GDP的比例为18.6%,这一比例高于发达国家一倍,只相当于美国等发达国家20世纪70年代的水平。国家和地方政府可以通过制定物流相关政策、进行区域物流规划、促进物流园区建设等措施来推动物流及相关产业的发展,从而降低社会物流成本。

2. 中观物流成本

中观物流成本又称为行业物流成本,是采用标准管理的理念,研究某个行业的“平均物流成本”数据,从而建立分行业的物流成本参考标准。广义的中观物流成本,甚至包括某个产品、某项服务的“平均物流成本”。行业物流成本的确定,其数据来源于对企业的抽样调查或问卷调查,进而通过统计学的分析方法来推断经验性的物流成本参考标准。因此,它的可行性依赖于微观企业物流成本核算的准确程度。行业物流成本作为一项基准型指标,通常要求一定的样本数量和时间跨度,而我国统一微观企业物流成本计算的工作刚刚起步,行业物流成本的确定还需要相当一段时间跨度的累积和大量的微观企业物流成本数据的收集。

3. 微观物流成本

微观物流成本又称为企业物流成本,这也是本书的核心内容。现有文献谈及物流成本的概念,通常是基于微观物流成本而言。1956年,美国一本讨论航空运输经济的著作首次论述了现代物流成本的雏形。随后,刘易斯·克林顿和斯蒂尔把物流成本定位于实现物流需求所必须的全部开支,包括从供应商到消费者这一过程中发生的全部费用。参考日本《物流手册》,所谓物流成本,被理解为用金额评价物流活动的实际情况。物流成本的大小,取决于物流活动的范围和采用的评价方法。1999年,Carlos F. Dagazo在其出版的《物流系统分析》一书中把物流成本归结为克

服商品空间障碍的移动成本和克服商品时间障碍的持有成本,前者又可以进一步分为运输成本及装卸成本;后者则对应地分为租金成本及等候成本。

在中国,2006年发布实施的国家标准《企业物流成本构成与计算》(GB/T 20523—2006)中,物流成本指企业物流活动中所消耗的物化劳动和活劳动的货币表现,包括货物在运输、储存、包装、装卸搬运、流通加工、物流信息、物流管理等过程中所耗费的人力、物力和财力的总和以及和与存货有关的流动资金占用成本、存货风险成本和存货保险成本。其中与存货有关的流动资金占用成本包括负债融资所发生的利息支出即显性成本和占用自有资金所产生的机会成本即隐性成本两部分内容。这里,物流成本包括两部分内容,一是物流功能成本,体现的是物流运作过程中所发生的各项成本支出;二是存货相关成本,包含的是产品被锁闭在物流环节,从而导致事实上被企业所占用的资金以及存货在物流活动过程中所发生的风险损失和为防止损失所支付的投保费用。^[2]这种物流成本分类表述的优点在于指出了物流成本改善的取向是减少存货在物流环节的耽搁及时滞,降低资金占用成本,降低风险损失;而物流功能成本由于受物流极限的约束,只是物流成本改善的次优选择。

企业物流成本按其所处的领域,又分为生产制造企业物流成本、流通企业物流成本和物流企业物流成本。其中生产制造企业物流成本和流通企业物流成本又称为货主企业物流成本。

1.1.2 物流成本的特征

一般来说,成本是指为了达到特定目的所失去或放弃的资源。谈及成本,人们首先想到的是产品成本,那么物流成本和产品成本有哪些共性和差异?相对于产品成本,物流成本有哪些特征?

1. 物流成本和产品成本的共性

首先,物流成本和产品成本均以货币来计量。

产品成本是以货币计量的,它们若不是过去已经支付了货币,就是将来需要支付货币。根据成本流转观念,企业从购进设备和原材料开始,直到把产品交给客户,随着实物的流转,成本亦在流转,会计人员追溯成本的流通过程,通过成本记录反映企业的经济活动,最初购置资产的货币支出逐步归属到产品。因此,只有以货币计量并支付货币的耗费才属于产品成本。

物流成本也是以货币计量的,其中既包括实际支付货币的显性物流成本,也包括无须支付货币的隐性物流成本。对于隐性物流成本,尽管无须支付货币,但同样需要以货币计量其发生额,以供管理决策使用。对于无法以货币计量的耗费,例如生产、运输对环境的影响等,既不能计入产品成本也不能计入物流成本。

其次, 物流成本和产品成本均是特定对象的耗费。

成本总是针对特定对象或目的的。成本是转嫁到一定产出物的耗费, 是针对一定的产出物计算归集的。这个产出物称为成本计算对象, 它可以是一件产品或者一项服务(活动)。成本和费用的区别之一, 就是成本有特定的对象, 而费用没有特定对象。广义的费用是资产的耗费, 它强调耗费, 而不是被“谁”耗费; 狭义的费用仅指为取得收入而发生的耗费, 它强调与特定会计期收入配比的耗费, 而不是特定产出物的耗费。

产品成本总是针对某一特定产品的, 在产品成本归集和计算过程中, 对于与特定产品相关的支出计入产品成本, 对于不能经济合理地归属于特定产品的支出, 例如办公费、广告费、利息支出等, 只能在发生当期计入期间费用。^[3]

物流成本总是针对特定物流活动的, 在企业生产经营和物流活动过程中, 凡是与物流活动直接相关的支出计入物流成本, 对于不能经济合理地归属于物流活动的支出, 例如物流企业财务部门、人事部门的人员费、办公费等, 银行手续费支出等, 不能计入物流成本, 只能将其理解为物流企业在物流管理和运营过程中发生的费用。

2. 物流成本和产品成本的差异

首先, 产品成本是财务会计中的成本概念, 物流成本是管理会计中的成本概念。

财务会计中, 成本是经济资源的实际耗费。产品的生产经营过程也同时是资产的耗费过程。例如, 为生产产品需要耗费原材料、磨损固定资产以及用现金支付工资等。原材料、固定资产和现金, 都是企业的资产, 这些资产原本可以为企业换取经济利益, 现在被耗用掉了。根据成本归属理论, 当任何原材料或设备在被耗用之后, 它们的原始购置成本就随之归属于产出物, 成为产出物的成本。

管理会计中, 成本既包括实际耗费的经济资源, 也包括虽未耗费经济资源但决策时为选择最优方案需要考虑的机会成本。企业在物流活动过程中, 物流成本既包括在运输、仓储、包装、装卸搬运、流通加工、物流信息、物流管理过程中实际耗费的经济资源即显性成本, 也包括虽未耗费经济资源但物流活动过程中因存货占用自有资金所产生的机会成本即隐性成本。因此, 物流成本是管理会计中的成本概念。

其次, 产品成本是企业正常生产经营活动中发生的耗费, 物流成本贯穿于企业经营活动和筹资活动全程。

从理论上说, 企业的全部经济活动应当分为生产经营活动、投资活动和筹资活动, 这三项活动的损益在利润表中要分开报告, 以便分别评价其业绩。企业经济活

动的正常损益和非正常损益也要分开报告,以便评价企业的获利能力。只有生产经营活动的正常耗费才能计入产品成本并从营业收入中扣减,以便使营业利润能反映生产经营活动的正常获利能力,非正常的、意外的耗费不计入产品成本,而将其直接列为期间费用或损失。

就物流成本而言,既包括企业在正常经营过程中发生的与物流活动有关的费用支出,如物流人员费用、物流设施维护费、物流管理费用等,也包括经营过程中发生的非正常的、意外的耗费,如存货丢失发生的风险损失、废弃物处理的成本支出等,还包括筹资过程中发生的与物流有关的支出,例如与存货有关的负债融资所发生的利息支出等。因此,和产品成本相比,物流成本不仅仅包括正常经营过程中发生的有关费用,还包括经营过程中发生的非正常支出和筹资过程中发生的部分支出。

最后,产品成本包括物流过程中物的价值,计算起点是物(原材料等)的成本;物流成本不包括物流过程中物的价值,计算起点是为取得物(原材料等)发生的有关费用。

产品成本的计算通常从原材料投入使用开始,随着生产过程中人、财、物的投入直至成为产成品以及产品的出库、销售,实物在流转,成本也在累积流转。其成本计算始终着眼于物,随着投入的不断增多,物的价值在增长,产品成本也在累积增大。

物流成本的计算通常从采购原材料开始,以物的活动为主线,但不包括物本身的价值,是因物品的流动而发生的独立于物的价值之外的费用支出。

3. 物流成本的特征

通过物流成本与产品成本的比较,可以看出物流成本具有以下几个重要特征:

- 物流成本是以货币计量的费用支出,无法以货币计量的费用,不能计入物流成本;
- 物流成本是特定物流活动过程中发生的费用支出,与物流活动不相关的费用,不能计入物流成本;
- 物流成本是管理会计中的成本概念,既包括实际耗费的经济资源,也包括机会成本;
- 物流成本贯穿于企业经营活动和筹资活动全程,不仅仅包括正常经营活动中的费用支出;
- 物流成本不包括物流活动过程中物的价值,是独立于物的价值之外的、在物的流动过程中发生的费用支出。

1.2 物流成本相关理论学说

1.2.1 “黑大陆”学说

财务会计中,由于物流成本在核算过程中被分别计入生产成本、销售费用、管理费用和营业外支出等科目,这样,在损益表中无法反映物流成本在总成本以及销售额中所占的比重,因此物流成本的重要性往往被忽略,这就是物流成本被称为“黑暗大陆”的一个原因。

由于物流成本管理存在的问题以及有效管理对企业盈利、发展的重要作用,1962年世界著名管理学家彼得·德鲁克在《财富》杂志上发表了题为《经济的黑大陆》一文,他将物流比作“一块未开垦的处女地”,强调应高度重视流通以及流通过程中的物流管理。彼得·德鲁克曾经指出:“流通是经济领域里的黑暗大陆。”这里,彼得·德鲁克虽然泛指的是流通,但是由于流通领域中的物流活动的模糊性特别突出,是流通领域中人们认识不清的领域,所以“黑大陆”学说主要是针对物流而言的。

“黑大陆”学说主要是指尚未认识、尚未了解。“黑大陆”学说是20世纪经济学界存在的愚昧认识的一种批驳和反对,指出在市场经济繁荣和发达的情况下,科学技术也好,经济发展也好,都没有止境。“黑大陆”学说也是对物流本身的正确评价,这个领域未知的东西还很多,理论与实践都不成熟。

从某种意义上看,“黑大陆”学说是一种未来学的研究结论,是战略分析的结论,带有较强的哲学抽象性,这一学说对于物流成本领域研究起到了启迪和动员作用。

1.2.2 物流成本冰山学说

“物流冰山”学说是日本早稻田大学西泽修教授最早提出的,他专门研究物流成本时发现,财务会计制度和会计核算方法都不能掌握物流费用的实际情况,企业在计算盈亏时,销售费用和管理费用项目所列的“运输费用”和“保管费”的金额一般只包括企业支付给其他企业的运输费用和仓储保管费,而这些外付费用不过是企业整个物流成本的冰山一角,他把这种情况比作“物流冰山”。冰山的特点是大部分沉在水面之下,而露在水面的仅仅是冰山的一角。物流便是一座冰山,其中沉在水面以下的是我们看不到的黑色区域,而我们看到的不过是物流成本的一部分。见图1-1。

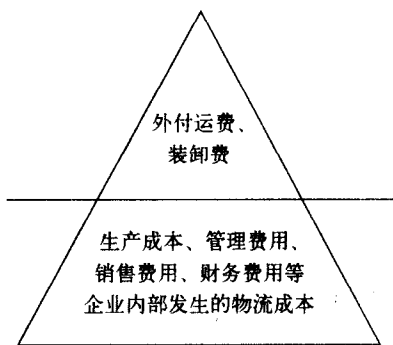


图1-1 物流成本冰山理论

西泽修教授用物流成本具体分析了德鲁克的“黑大陆”学说,事实证明,物流领域的方方面面对于我们而言还是不清楚的,在“黑大陆”中和“冰山”的水下部分正是物流尚待开发的领域,也正是物流的潜力所在。

一般情况下,在企业的财务数据中,只能看到支付的外部运输和仓储费用,而实际上,这部分成本在整个物流成本中确实犹如冰山一角。因为购买原材料所支付的费用、物流基础设施的折旧费、企业利用自己的车辆运输、利用自己的仓库保管货物、由自己的工人进行包装、装卸搬运、与物流有关的利息支出,都计入了原材料、生产成本、制造费用、管理费用、销售费用和财务费用等科目中。事实上,企业向外部支付的物流成本只是物流总成本中很小的一部分。美国、日本等国家的实践都表明,企业实际物流成本的支出往往要超过企业对外支付物流成本额的5倍以上。

“物流成本冰山”学说之所以成立,除了会计核算制度本身没有考虑到物流成本之外,主要有以下三个方面原因:一是物流活动范围太大,包括供应物流、企业内部物流、销售物流、回收物流和废弃物物流,从而使物流成本的计算贯穿于企业经营活动始终;二是物流运作环节太多,包括运输、仓储、包装、装卸搬运、流通加工、物流信息、物流管理等;三是物流成本支付形态太杂,除了对外支付的费用之外,内部支付形态包括材料费、人工费、设施设备的折旧费、维护修理费、燃料费、水电费、办公费等等,几乎涵盖了会计核算中的所有支付形态。正是由于上述三个方面的原因,使物流成本难以计算,计算时难免挂一漏万。因此,我们所掌握的物流成本确实犹如冰山一角。

1.2.3 “第三利润源”学说

“第三利润源”的说法是日本早稻田大学教授西泽修在1970年提出的。

从历史的发展来看,人类历史上曾经有过两个大量提供利润的领域。在生产相对落后、社会产品处于供不应求的历史阶段,由于市场商品匮乏,制造企业无论生产多少产品都能销售出去,于是就大力进行设备更新改造、扩大生产能力、增加产品数量、降低生产成本,以此来创造企业剩余价值,即第一利润。当产品充斥市场,转为供大于求,销售产生困难时,也就是第一利润达到一定极限很难持续发展时,便采取扩大销售的办法寻求新的利润源泉。人力领域最初是廉价劳动力,其后则是依靠科技进步提高劳动生产率,降低人力消耗或采用机械化、自动化来降低劳动耗用,从而降低成本、增加利润,我们称之为“第二利润源”。然而,在前两个利润源越来越小,利润开拓越来越困难的情况下,物流领域的潜力被人们所重视,于是出现了西泽修教授的“第三利润源”的说法。